Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 35238 du rôle
Inscrit le 29 septembre 2014

Audience publique du 6 janvier 2015

Recours formé par la société anonyme ... S.A., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contribution directes
en matière d'échange de renseignements

Vu la requête inscrite sous le numéro 35238 du rôle et déposée le 29 septembre 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Marc Assa, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro … , représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, tendant à l'annulation d'une décision du 4 septembre 2014 du directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 octobre 2014 ;

Vu l'ordonnance du 9 octobre 2014 ayant autorisé chacune des parties à produire un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 27 octobre 2014 par Maître Jean-Marc Assa au nom et pour compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Marc Assa et Monsieur le délégué du gouvernement Sandro Larrucia en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 3 décembre 2014.

Par courrier du 4 septembre 2014, référencé sous le numéro …, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à la société anonyme ... S.A., ci-après désigné par « la société ... », de lui fournir des renseignements pour le 10 octobre 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 13 août 2014 de la part de l'autorité compétente française sur la base, d'un côté, de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant singé à Paris le 8 septembre 1960 ainsi que par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et les échanges de lettres y relatifs, ci-après désignée par« la Convention », le dernier avenant ayant été approuvé par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désigné par « la loi

du 31 mars 2010 » et, de l'autre côté, de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par «la directive 2011/16/UE ». Ladite décision est libellée comme suit :

« […] *Suite à une demande d'échange de renseignements du 13 août 2014 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que de la Directive 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 10 octobre 2014 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande :

... SA

Adresse connue : …

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant.

Afin de clarifier la situation fiscale de la société ..., dirigée par Madame ..., résidente française, les autorités fiscales françaises nécessitent des renseignements afin de s'assurer que la société luxembourgeoise n'exerce pas en France une activité de manière occulte.

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2013 :

- *Veuillez indiquer les moyens humains dont dispose la société ... SA au Luxembourg pour exercer son activité et veuillez détailler le nombre de salariés employés, leurs identités et les salaires versés pour la période visée ;*

- *Veuillez fournir le détail des locaux occupés au … (description, matériel informatique, équipement de bureau, ligne téléphonique adresse de domiciliation, ...) et veuillez fournir le contrat de bail respectivement le contrat de domiciliation ainsi que des copies des factures d'acquisition du matériel de bureau, du matériel informatique et des abonnements téléphoniques ;*

- *Veuillez communiquer la liste des clients de la société ... SA au Luxembourg et veuillez fournir le détail des comptes clients ouverts dans la comptabilité de la société, des copies des balances générales ainsi que des copies des balances clients et balances fournisseurs ;*

- *Veuillez indiquer si la société ... SA a versé des honoraires ou commissions (y compris ceux de la dirigeante Madame ...) durant la période visée et, dans l'affirmative veuillez préciser les bénéficiaires et les montants versés ainsi que les comptes bancaires sur lesquels ces versements ont été effectués ;*

- *Veuillez indiquer s'il existe dans la comptabilité de la société ... SA un compte courant d'associé et/ou un compte « débiteurs et créditeurs divers » au nom de Madame ..., la société …, la société …, la société … et la société ….*

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de me fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais. […] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 29 septembre 2014, la société ... a fait introduire un recours tendant à l'annulation de la décision précitée du directeur du 4 septembre 2014.

Par ordonnance du 9 octobre 2014, les parties ont été autorisées à produire chacune un mémoire supplémentaire.

Aux termes de l'article 6, paragraphe (1) de la loi du 31 mars 2010, le tribunal administratif est compétent pour connaître d'un recours en annulation introduit contre une décision du directeur portant injonction de fournir des renseignements demandés au détenteur de renseignements.

Le recours en annulation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A titre liminaire, le tribunal est amené à conclure que la demande en communication de la demande d'échange de renseignements des autorités françaises ainsi que la demande tendant à être autorisé de déposer un mémoire supplémentaire que la demanderesse a formulées à titre préliminaire dans sa requête introductive d'instance sont devenues sans objet étant donné que, d'un côté, la demande d'échange de renseignements des autorités françaises a été déposée au greffe du tribunal par le délégué du gouvernement ensemble avec le mémoire en réponse et qu'elle a été communiquée à la demanderesse et, de l'autre côté, les parties ont été autorisées à déposer un mémoire supplémentaire par ordonnance du 9 octobre 2014.

Dans le cadre de son mémoire supplémentaire la demanderesse critique le fait que la demande d'échange de renseignements des autorités françaises indique dans l'encadré A1-11) qu'une pièce serait jointe à la demande sans que cette pièce ne lui ait été communiquée. La demanderesse sollicite en conséquence l'annulation de la décision déférée pour violation de ses droits de la défense.

Le délégué du gouvernement, n'ayant pas déposé de mémoire supplémentaire, ne prend pas position par rapport à ce moyen.

Force est au tribunal de constater de prime abord que la non-communication de la demande d'échange de renseignements d'une autorité étrangère et, le cas échéant, des pièces s'y rapportant, lors de la phase administrative et précontentieuse est couverte par l'obligation de confidentialité régissant ladite phase procédurale.[1] Cependant, afin de garantir les droits de la défense du demandeur au cours de la phase contentieuse, celui-ci est en droit de recevoir communication de la demande d'échange de renseignement des autorités étrangères, respectivement de consulter cette demande au greffe du tribunal administratif, et de prendre

[1] Voir TA 6 février 2012, n° 29592 du rôle, p. 6 et 7, publié sous www.jurad.etat.lu

dans les deux cas position moyennant un mémoire supplémentaire par rapport à la demande des autorités étrangères. Ainsi, et dans la mesure où le respect des droits de la défense, respectivement la violation de ces droits n'a pas d'influence sur la légalité d'une décision d'ores et déjà prise, le remède à une potentielle violation des droits de la défense ne saurait consister en l'annulation de la décision déférée, mais en l'épuisement des pouvoirs conférés au président de la chambre à connaître de l'affaire par l'article 6 de la loi du 31 mars 2010, à savoir celui d'ordonner de produire des mémoires supplémentaires.

Si, nonobstant l'ordonnance précitée, la partie étatique ne se conforme pas à son obligation de communiquer la demande d'échange de renseignements et, le cas échéant, les annexes s'y rapportant, cette violation des droits de la défense ne saurait, contrairement à ce qui est soutenu par la demanderesse, aboutir à l'annulation de la décision directoriale déférée étant donné que, tel que relevé ci-avant, une telle violation n'a pas d'influence sur la légalité d'une décision prise en amont, mais doit être prise en considération dans le cadre de l'analyse de la motivation de cette décision. En effet, il appartient au tribunal de contrôler dans un tel cas de figure si la motivation sous-tendant la décision directoriale déférée est retraçable malgré l'absence de communication de la demande étrangère, respectivement malgré une communication incomplète.

Par voie de conséquence, le fait qu'en l'espèce, tel que soulevé à juste titre par la demanderesse, aucune pièce n'a été communiquée par la partie étatique malgré le fait qu'une telle pièce a été mentionnée dans la demande d'échange de renseignements des autorités françaises, ne saurait *per se* conduire à l'annulation de la décision déférée, mais est, le cas échéant susceptible d'influencer sur le contrôle de l'existence et du bien-fondé de la motivation sous-tendant la décision déférée.

A l'appui de son recours la demanderesse allègue ne pas comprendre comment le directeur pourrait indiquer d'un côté qu'elle aurait son adresse au Luxembourg puis dans le paragraphe sur l'identité de la personne concernée désigner une adresse en France. Ainsi, la décision déférée serait nulle car l'identité de la personne concernée serait erronée.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce moyen.

Force est à cet égard au tribunal de constater que s'il est certes exact que la décision déférée indique deux adresses différentes, l'une se situant au Luxembourg, l'autre en France, cette circonstance n'est cependant pas de nature à établir des doutes quant à l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle, c'est-à-dire le cas d'imposition visée. En effet, tel qu'il ressort de la demande d'échange de renseignements des autorités françaises, son objet est celui de vérifier si la demanderesse, immatriculée au Luxembourg sous une adresse luxembourgeoise, n'a pas en fait une activité occulte en France, de sorte qu'il est parfaitement logique que le directeur a indiqué dans la décision déférée l'adresse luxembourgeoise officielle de la demanderesse pour désigner la personne susceptible d'être le détenteur des informations sollicitées et l'adresse en France pour désigner le siège occulte de la demanderesse depuis lequel elle est soupçonnée diriger son activité occulte.

Par voie de conséquence, le moyen afférent laisse d'être fondé.

La demanderesse fait en outre valoir que dans la mesure où la décision directoriale se contenterait d'affirmer que la demande d'échange de renseignements des autorités françaises satisferait aux conditions légales et qu'elle contiendrait toutes les informations nécessaires

pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, elle serait basée sur une motivation stéréotypée équivalant à un défaut de motivation, de sorte que la décision déférée encourrait l'annulation.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen.

Force est au tribunal de constater que l'exposé certes bref de la motivation contenue dans la décision déférée ne porte pas à conséquence quant à sa légalité étant donné que la motivation a été complétée au cours de la procédure contentieuse tant par la communication de la demande d'échange de renseignements des autorités françaises que par les explications complémentaires du délégué du gouvernement, de sorte que la demanderesse a pu prendre connaissance de la motivation sous-tendant la décision déférée. Il s'ensuit que la critique que la décision déférée manquerait en l'espèce de motivation, qui n'est pas à confondre avec le bien-fondé de cette motivation, laisse d'être fondée.

La demanderesse conteste encore la pertinence vraisemblable de deux questions, à savoir celle demandant la liste des clients, le détail des comptes clients, la copie des balances générales, la copie des balances clients et fournisseurs ainsi que celle demandant les honoraires et commissions versées par elle, leurs bénéficiaires et les comptes bancaires sur lesquels ces versements sont versées. Elle estime en effet que ces informations ne présenteraient pas de lien effectif avec son cas d'imposition et s'apparenteraient à une vérification de sa comptabilité. Elle donne encore à considérer qu'elle jouirait d'une présomption conventionnelle de résidence fiscale au lieu de son siège social situé à Luxembourg et que l'objectif de la demande ne permettrait pas de retenir qu'il existerait des indices suffisants pour renverser cette présomption. La demanderesse soutient finalement que les deux questions litigieuses tendraient à voir communiquer les identités de personnes et des informations ne se limitant pas à la portée de la personne désignée dans la demande.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Quant au rôle du tribunal en la matière, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, d'une part, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, de seconde part, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, de troisième part, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui concerne le dernier critère, le tribunal est amené à conclure que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente matière, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant.[2]

Il suit de ces considérations que le rôle du juge administratif, en ce qui concerne le contrôle de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, est limité, en la présente matière, d'une part, à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci

[2] Voir TA 6 février 2012, n° 29592 publié sous www.ja.etat.lu

n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués, et, d'autre part, au contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, c'est-à-dire s'il existe un lien probable entre le cas d'imposition mis en avant par l'autorité requérante et les informations sollicitées. En conséquence, tel que relevé ci-avant, il n'appartient pas au juge luxembourgeois de procéder, en la présente matière, à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'autorité requérante.

Il s'ensuit que les intéressés ne sauraient être admis à apporter la preuve, au cours de la phase contentieuse, que les explications soumis par l'Etat requérant reposent sur des faits inexacts, cette faculté imposerait en effet au tribunal de se livrer à un contrôle de la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements de l'autorité étrangère. Or, ce débat doit être porté par le demandeur devant les autorités compétentes de l'Etat requérant.

La limitation du rôle du juge administratif en la présente matière, tel que défini ci-avant, est encore en phase avec l'interprétation donnée par le Conseil d'Etat dans son avis complémentaire du 2 février 2010, n° 6072-6, par rapport à l'article 6 de la loi du 31 mars 2010. En effet, le Conseil d'Etat retient : « *Le rôle des administrations fiscales se cantonne à examiner si la demande d'échange de renseignements émanant de l'autorité compétente de l'Etat requérant satisfait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par les conventions en cause. La décision portant injonction de fournir les renseignements par l'Etat requérant, ne constitue donc pas une décision de fond, ce qui exclut encore l'application de la procédure administrative non contentieuse. Il en va de même a fortiori du recours juridictionnel contre une telle décision, qui ne consiste que dans un recours en annulation. Le juge administratif ne dispose en effet d'aucun pouvoir d'appréciation du bien-fondé des motifs à la base de la demande de l'autorité étrangère.* »

Quant à la régularité d'une demande d'échange de renseignements, l'article 22, paragraphe 1, de la Convention, tel que relevé ci-avant, dispose, « *Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la* […] *Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention.* […] ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles lettres « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants : « *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

Il s'ensuit qu'une demande d'échange de renseignements émanant des autorités compétentes françaises est *a priori* conforme au commun accord des parties contractantes si elle décrit l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis et le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

En outre, le tribunal est amené à constater qu'à travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'Avenant signé le 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* », de sorte que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après dénommé le « Modèle de convention », relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, en tenant compte des modifications ultérieures sans qu'il ne soit pour autant permis de s'appuyer sur des commentaires qui auraient pour effet de modifier l'étendue ou les modalités des engagements mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la Convention ratifiée par eux, ainsi que sur le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006 dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

Il appartient dès lors au tribunal de vérifier si l'évolution du standard international par rapport à cette notion, tel qu'entérinée par la mise à jour de l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant du 17 juillet 2012, respecte les confins des engagements mutuels correspondant à la volonté commune des Etats signataires.[3]

A cet égard, le tribunal est amené à conclure que cette analyse doit nécessairement se faire sur la toile de fond de la manifestation de volonté claire et non équivoque récente du législateur de miser, en la présente matière, sur une transparence sans restrictions,[4] ainsi que sur base du fait que les échanges de lettres afférents à la Convention, entérinée par le législateur à travers la loi du 31 mars 2010, indiquent que « *La référence aux renseignements*

[3] Voir CA 2 mai 2013, n° 32185C du rôle, publié sous www.jurad.etat.lu

[4] Voir projet de loi n° 6680, notamment doc. parl, n° 6680[6], *Rapport de la Commission des Finances et du Budget* du 21 octobre 2014 : « *Le projet de loi sous rubrique vise à adapter et à préciser le cadre légal existant afin de tenir compte des critiques émises et de mettre la législation luxembourgeoise en conformité avec ces dernières. Il s'inscrit dans la ligne de l'effort délibérément mené par les autorités luxembourgeoises en vue de libérer notre pays en général, et notre place financière en particulier, des accusations et doutes latents quant à la volonté du Luxembourg de coopérer activement et sans restrictions à la mise en place d'un système financier global marqué par la transparence.* »

« vraisemblablement pertinents » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible […] ».

S'il est exact que les explications contenues aux paragraphes 5, 5.1, 5.2 et 5.3 de la mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant du 17 juillet 2012 par rapport aux renseignements qui sont susceptibles d'être échangés ainsi que les exemples cités au paragraphe 8 de la mise à jour précité, élargissent qualitativement la notion de « pertinence vraisemblable », ces éclaircissements ne sont néanmoins pas contraires à la volonté consignée par le Luxembourg et la France en 2009. En effet, en admettant que la référence aux renseignements « vraisemblablement pertinents » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, les parties contractantes ont eu l'intention de ne pas prévoir de limites quant aux informations échangeables dans la mesure où ils sont susceptibles d'éclaircir le cas d'imposition visé, la seule limite étant la « pêche aux renseignements ». Par voie de conséquence, le tribunal est amené à conclure que le seul critère à prendre en compte est celui de savoir si les renseignements sont susceptibles de se révéler pertinents dans le cadre du solutionnement du cas d'imposition dans l'Etat requérant.

La seule circonstance qu'un renseignement dévoile, le cas échéant, l'identité de personnes tierces par rapport à la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête sous-jacente à la demande d'échange de renseignements dans l'Etat requérant, n'est pas une raison suffisante pour dénier à cette information le caractère de « vraisemblablement pertinent », sous réserve qu'il existe un lien entre cette information et le cas d'imposition dont il s'agit, une telle hypothèse étant d'ailleurs expressément prévue au paragraphe 8, notamment en son alinéa g), du commentaire se rapportant à la mise à jour de l'article 26 du Modèle de convention.

Au contraire, le fait de dévoiler l'identité de personnes physiques ou morales à travers la transmission des renseignements demandés permettra, le cas échéant, à l'Etat requérant de poursuivre son enquête.

En l'espèce, la question précise posée par les autorités française consiste à clarifier leur soupçon que la demanderesse mène une activité occulte en France et qu'il y a lieu de déterminer si elle y est imposable, de sorte que les demandes tendant à voir communiquer la liste des clients, le détail des comptes clients, la copie des balances générales, la copie des balances clients et fournisseurs ainsi que les honoraires et commissions versées par elle, leurs bénéficiaires et les comptes bancaires sur lesquels ces versements sont versés, ont un lien juridique et factuel avec la demanderesse, de sorte qu'il ne sont pas à qualifier de pêche aux renseignements.

Etant donné que la demande litigieuse indique, par ailleurs, tel que relevé ci-avant, le cas d'imposition visé et le but fiscal, le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 6 janvier 2015, par le vice-président, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 6 janvier 2015
Le greffier du tribunal administratif